

**Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP**  
**Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em**  
**Direito Tributário e Finanças Públicas**

**Thiago Figueiredo de Lima**

**O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE E A LEI TRIBUTÁRIA**  
**INTERPRETATIVA, COM ENFOQUE NA LEI COMPLEMENTAR**  
**Nº 118, DE 2005**

**Brasília – DF**  
**2010**

**Thiago Figueiredo de Lima**

**O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE E A LEI TRIBUTÁRIA  
INTERPRETATIVA, COM ENFOQUE NA LEI COMPLEMENTAR  
Nº 118, DE 2005**

**Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.**

**Orientador: Prof. José Hable**

Brasília – DF  
2010  
**Thiago Figueiredo de Lima**

**O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE E A LEI TRIBUTÁRIA  
INTERPRETATIVA, COM ENFOQUE NA LEI COMPLEMENTAR  
Nº 118, DE 2005**

**Monografia apresentada como requisito  
parcial à obtenção do título de  
Especialista em Direito Tributário e  
Finanças Públicas, no Curso de Pós-  
Graduação Lato Sensu em Direito  
Tributário e Finanças Públicas do  
Instituto Brasiliense de Direito Público –  
IDP.**

**Orientador: Prof. José Hable**

Aprovado pelos membros da banca examinadora em \_\_/\_\_/\_\_, com  
menção \_\_\_\_ (\_\_\_\_\_).

Banca Examinadora:

\_\_\_\_\_  
Presidente: Prof.

\_\_\_\_\_  
Integrante: Prof.

\_\_\_\_\_  
Integrante: Prof.

## RESUMO

Este trabalho trata da lei tributária interpretativa e seu efeito retroativo, com análise na sua constitucionalidade, natureza, características, relação com o princípio da irretroatividade e efeitos no ordenamento jurídico e na vida prática dos sujeitos da relação obrigacional tributária. Refere-se também à Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, que a pretexto de “interpretar” o disposto no artigo 168, inciso I do Código Tributário Nacional, alterou substancialmente regras prescricionais e de cobrança do crédito tributário, o que originou diversas divergências jurídicas, tanto doutrinárias quanto jurisprudencial. O presente estudo tem como objetivo principal demonstrar que as chamadas leis interpretativas, e seu pretense efeito retroativo, deverão ser utilizadas em perfeita consonância com o ordenamento jurídico, cumprindo sua finalidade de aclarar outra norma que prescindia de tal tratamento, respeitando, assim, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, em reverência à segurança jurídica.

Palavras-chaves: Lei tributária interpretativa. Efeito retroativo. Princípio da irretroatividade. Segurança jurídica.

## **ABSTRACT**

This work addresses the issue of tax law and its interpretation retroactively, analyzing its constitutionality, nature, characteristics and effects on legal and practical life of the subjects of obligatory relation taxes. It also Complementary Law No. 118 of February 9, 2005, that the pretext of "interpret" the provisions of Article 168, paragraph I of the National Tax Code, substantially amended prescriptive rules and collection of tax credit, resulting in several legal disputes. This paper aims to demonstrate that the main interpretative called laws, and its alleged retroactive effect, should be used in full compliance with the law, fulfilling its purpose of clarifying other rules that dispense with such treatment, thereby respecting the right acquired, the perfect juridical act and the res judicata in awe of legal security.

Keywords: Tax law interpretation. Retroactive effect. Non-retroactivity principle. Legal security.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	1
<b>1. O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE NO DIREITO BRASILEIRO</b> .....	3
<b>2. O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA</b> .....	5
<b>3. IRRETROATIVIDADE E DIREITO ADQUIRIDO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO</b> .....	10
<b>4. AS CHAMADAS LEIS INTERPRETATIVAS</b> .....	14
<b>5. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA A RESPEITO DO ART. 168, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL</b> .....	20
<b>6. A LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005: A PRETENDIDA INTERPRETAÇÃO RETROATIVA ACERCA DO DISPOSTO NO ART. 168, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL</b> .....	25
<b>CONCLUSÃO</b> .....	31
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	35

## INTRODUÇÃO

O assunto a ser abordado no presente trabalho de conclusão de curso versará sobre a *retroatividade da lei tributária interpretativa*, situação excepcional prevista no art. 106, I, do CTN<sup>1</sup>, com análise de todos os seus efeitos e conseqüências, tanto no ordenamento jurídico, como na vida prática dos contribuintes.

Em regra, a norma jurídica projeta sua eficácia para o futuro. Assim, o fato regula-se juridicamente pela lei em vigor na época de sua ocorrência, não devendo se falar em aplicação retroativa da lei. Pode-se dizer que esta é a regra geral do *direito intertemporal*.

Todavia, haverá situações, em que a lei, expressamente, poderá reportar-se a fatos pretéritos, modificando seus efeitos jurídicos, e elidindo a incidência da lei anterior.

A Constituição Federal de 1988 consagra o princípio da *irretroatividade relativa da lei* ao determinar que esta não atingirá o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e coisa julgada (art. 5º XXXVI); ou mesmo quando prevê que “*não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal*” (art. 5º XXXIX).

No que diz respeito à matéria *tributária*, a Carta Magna proíbe a cobrança de tributos em relação “*a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*” (art. 150, III, “a”).

Por outro lado, diz o art. 106, I, do CTN que a lei aplica-se ao ato ou fato pretérito, ou seja, ocorrido antes do início de sua vigência, em qualquer caso,

---

<sup>1</sup> BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, Distrito Federal, pub. 27 de out. de 1966. Disponível em: [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em: 12 Dez. 2010

quando seja expressamente interpretativa, ressalvando a aplicação de penalidade pela infração dos dispositivos interpretados.

Com efeito, serão analisadas as disposições da LC nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, que a pretexto de “interpretar” o disposto no art. 168, inciso I do CTN, alterou substancialmente regras prescricionais e de cobrança do crédito tributário, originando divergências jurídicas, além de analisar o entendimento dos tribunais pátrios quanto à matéria.

Assim, far-se-á necessário analisar a natureza, características e efeitos das leis interpretativas, avaliando suas consequências no ordenamento jurídico e na vida prática dos sujeitos da relação obrigacional tributária, destacando as alterações provocadas pela Lei Complementar nº 118/2005.

Para tanto, o trabalho será dividido em 5 (cinco) capítulos. No primeiro, serão abordadas as características gerais do princípio da irretroatividade no direito brasileiro.

No segundo capítulo, será abordado o princípio da irretroatividade no direito tributário, principalmente em relação ao seu primordial papel como limitação ao poder do estado de tributar, bem como sua afinidade com o direito adquirido. Por sua vez, o terceiro capítulo versará acerca das chamadas leis interpretativas e sua função no ordenamento pátrio.

Por fim, nos capítulos quarto e quinto, serão analisadas as mudanças ocasionadas pela LC nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, na interpretação do disposto no art. 168, inciso I do CTN, que alterou substancialmente regras prescricionais e de cobrança do crédito tributário, originando divergências jurídicas, além de analisar o entendimento dos tribunais pátrios quanto à matéria.

## 1. O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE NO DIREITO BRASILEIRO

O princípio da irretroatividade, um dos princípios basilares da tributação no país, é um importante instituto para a consolidação e segurança das relações jurídicas.

A irretroatividade é a característica geral de não retroagir, não ser válido para o passado. As leis e atos normativos, em geral, são editados para que vigorem no futuro, ou seja, com efeito prospectivo, desde a data da publicação ou a partir de um período fixado no próprio dispositivo legal.

A principal razão para isso é que, se o ato passa a ser de cumprimento obrigatório, não poderia ser exigido antes do seu conhecimento dos que devem cumpri-lo. Isso não a impede, todavia, que venha gerar efeitos retroativos, como exceção à regra geral, e desde que previsto na lei.

Nas palavras do renomado mestre Hugo de Brito Machado<sup>2</sup>:

Como expressão do princípio da segurança jurídica a irretroatividade é preceito universal. Faz parte da própria idéia do Direito. Ocorre que o legislador poderia, por razões políticas, elaborar leis com cláusulas expressas determinando sua aplicação retroativa. Então, para tornar indubitosa a desvalia de tais leis retroativas e para dar segurança jurídica, erigiu-se este princípio em norma da Lei Maior, segundo a qual é vedada a cobrança de tributos 'em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da lei que os houver instituído ou aumentado.

Nota-se, assim, que o princípio da irretroatividade está intimamente atrelado ao valor da segurança jurídica, e, conseqüentemente, à estabilidade dos direitos subjetivos<sup>3</sup>: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada.

É o princípio constitucional geral de que a lei nova não pode vir a prejudicar direitos já adquiridos e atos jurídicos já aperfeiçoados, ou seja, é o mesmo que dizer que o tempo rege o fato.

---

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2006, p. 99.

<sup>3</sup> DA SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 23ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2004, p. 435-440.

No Brasil, tem-se notícia que o princípio da irretroatividade da lei tem caráter constitucional desde a Constituição do Império, de 1824. Como bem ressaltou Carlos Velloso<sup>4</sup>, em seu intitulado trabalho “O Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária”, a presença do princípio da irretroatividade, em respeito ao direito adquirido, à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito, em *status* constitucional, é uma das características das constituições republicanas.

Em um único momento na história das constituições brasileiras o princípio da irretroatividade não foi prestigiado, a Carta Política de 1937. Motivo mais do que compreensível, visto que surgia ali a ditadura do Estado Novo.

No que tange ao Direito Constitucional Comparado, registra-se que a primeira Constituição que tratou do tema foi a norte-americana de 1787, que proibiu expressamente que fossem votadas leis com efeito retroativo<sup>5</sup>.

Para efeito de informação, vislumbra-se que são pouquíssimos os países que possuem o princípio da irretroatividade com *status* constitucional. Carlos Velloso<sup>6</sup> destaca, ainda, que apenas as constituições americana, brasileira, mexicana, e norueguesa tratam expressamente do tema.

---

<sup>4</sup> VELLOSO, Carlos Mário da Silva. “O princípio da irretroatividade da lei tributária” in RTDP 15:13/23.

<sup>5</sup> VELLOSO, *Id. ibid.*, p.16.

<sup>6</sup> VELLOSO, *Id. ibid.*, p. 17.

## 2. O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA

Sendo os princípios jurídicos os pilares, bases de todo do ordenamento jurídico, as relações jurídicas de natureza tributária também devem respeitá-los, haja vista a situação desproporcional entre o poder estatal e o contribuinte.

Além dos princípios gerais, que estruturam todo ordenamento, o poder do estado de tributar, atividade essencial à sua manutenção, encontra-se limitado por uma série de máximas constitucionais.

Sobre os princípios jurídicos da tributação, destaca-se fundamental lição de Hugo de Brito Machado<sup>7</sup>:

[...] Sendo, como é, a relação de tributação uma relação jurídica e não simplesmente de poder, tem-se como indubitosa a existência de princípios pelos quais se rege. Dentre esses princípios destacamos aqueles que, em virtude de sua universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, ou pelo menos aos mais importantes. São eles os princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação do confisco e o da liberdade de tráfego.

Tais princípios existem para proteger o cidadão contra abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o interprete que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção.

Cuidam-se de princípios constitucionais tributários, na maioria explícitos, e que todas as esferas de poder devem acatar, evitando-se abusos do Poder Público. Dentre os quais, destacam-se os princípios da legalidade, anterioridade, vedação ao confisco e da irretroatividade da lei tributária, que será abordado com maior profundidade nesse trabalho.

O princípio da irretroatividade da lei tributária é corolário do princípio constitucional geral de que a lei nova não pode vir a prejudicar direitos já adquiridos e atos jurídicos aperfeiçoados nos termos da CF/88, *in verbis*:

---

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2008, p. 33.

Art. 5º [...] XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

Roque Antônio Carrazza<sup>8</sup> elucida que:

O Estado-de-Direito traz consigo a segurança jurídica e a proibição de qualquer arbitrariedade e que nele impera a lei, e mais do que isto, a certeza de que, da conduta das pessoas não derivarão outras conseqüências jurídicas além das previstas, em cada caso e momento, pela lei vigente. Sendo assim, quando o Poder Legislativo baixa leis retroativas, altera as condições básicas do Estado-de-Direito, quebrando, irremediavelmente, a confiança que as pessoas devem ter no Poder Público. Com efeito, elas já não têm segurança, pois ficam à mercê, não só do direito vigente (o que é normal), mas também, de futuras e imprevisíveis decisões políticas, que se podem traduzir em regras retroativas. Se isto acontece, o Estado-de-Direito soçobra.

Encontra-se, também expresso no art. 150, III, alínea “a”, da CF/88, fazendo parte do rol dos princípios limitadores ao poder de tributar do Estado, nesses termos:

Art. 150. Sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Conforme disposto no mencionado dispositivo, fica estabelecida proibição da cobrança de tributo em relação a fato gerador ocorrido antes da vigência da lei que o institui ou o majora. E ainda, João Marcelo Rocha<sup>9</sup> entende que, mesmo não estando expressamente na Constituição, aplica-se o princípio nos casos em que a lei venha a reduzir o tributo.

Nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho<sup>10</sup>:

[...] As leis não podem retroagir, alcançando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. É o comando do art. 5º, XXXVI. Neste princípio, que vem impregnado de grande força, podemos sentir com luminosa clareza seu vetor imediato, qual seja a realização do primado da segurança jurídica. Qualquer agressão a essa sentença constitucional representará, ao mesmo tempo, uma investida à estabilidade dos súditos e um ataque direto ao bem da certeza do direito. Trata-se, outra vez, de princípio no sentido de norma superior que estabelece limites objetivos.

<sup>8</sup> CARRAZA, Antônio Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. 4ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993, p. 230.

<sup>9</sup> ROCHA, João Marcelo. *Curso de direito tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2005, p. 73.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1995, p. 149.

Segundo Sacha Calmon<sup>11</sup>, a irretroatividade da lei fiscal, salvo quando interpretativa ou para beneficiar, é princípio geral do direito, sendo que não seria de fundamental importância que o legislador constituinte o mencionasse na parte das vedações ao poder de tributar.

Em que pese o fato de o princípio da irretroatividade tributária estar expresso na CF/88, entende Luciano Amaro que o texto constitucional não foi feliz em mencionar fatos *geradores*. Assevera que fato anterior à vigência da lei que institui o tributo não é *gerador*, haja vista que somente se pode falar em fato gerador anterior à lei quando esta aumente tributo.

Assim, finaliza Luciano Amaro<sup>12</sup>:

[...] a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não-gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência.

Ademais, o autor analisa o princípio da irretroatividade da lei tributária sob três óticas: a) redução ou dispensa do pagamento do tributo; b) criação ou aumento do tributo; c) e a possibilidade da retroatividade da lei tributária interpretativa.<sup>13</sup>

Primeiramente, quanto à possibilidade da lei de reduzir ou dispensar o pagamento do tributo em relação a fatos do passado, afirma que essa possibilidade somente poderia ocorrer de maneira expressa e cautelosa, respeitando o princípio da igualdade.

No que se refere à criação ou aumento do tributo, torna-se imperiosa a aplicação do princípio irretroatividade. A lei não poderá retroagir, aplicando-se tão somente a fatos futuros, ou seja, posteriores ao momento de entrada em vigor da lei nova. Caso contrário (atingindo fatos passados) estará incorrendo em

---

<sup>11</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1995, p. 319.

<sup>12</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p. 118.

<sup>13</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p. 118-119.

inconstitucionalidade, por ferir o princípio da irretroatividade da lei criadora ou majoradora do tributo.

Com efeito, cabe trazer à colação o seguinte posicionamento de Paulo de Barros Carvalho<sup>14</sup>:

[...] o enunciado normativo que protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, conhecido como princípio da irretroatividade das leis, não vinha sendo, é bom que se reconheça, impedimento suficientemente forte para obstar certas iniciativas de entidades tributantes, em especial a União, no sentido de atingir fatos passados, já consumados no tempo, debaixo de plexos normativos segundos os quais os administrados orientaram a direção de seus negócios.

Por fim, quanto à questão da retroatividade da lei tributária interpretativa, deixaremos para discorrer mais à frente, quando trataremos das questões centrais desse trabalho.

Hugo de Brito Machado<sup>15</sup> ventila, ainda, a hipótese em que o fato gerador se tenha iniciado, mas não esteja consumado. Portanto, neste caso, ainda estaria pendente. Assevera o autor que a lei nova aplica-se aos fatos geradores pendentes, ocorrendo principalmente com os tributos que possuem o fato gerador continuado, a exemplo do imposto de renda.

Ressalvando as hipóteses em que há incidência na fonte, ressalta o autor que só no final do denominado “ano-base”, se considera consumado, completo, o fato gerador do imposto de renda. Destarte, afirma que se antes disto surge uma lei nova, ela se aplica imediatamente..

Sustenta ainda o autor que em respeito ao princípio da irretroatividade, e conseqüentemente à segurança jurídica, no caso do imposto de renda, a lei nova que agrava o ônus do contribuinte somente deve ser aplicada aos fatos ainda não iniciados. Portanto, a lei nova que aumenta os encargos dos contribuintes somente deve ser aplicada no ano seguinte ao de sua publicação.

---

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1995, p. 100-101.

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2006, p. 117.

Finalmente, em matéria tributária, conclui-se que o princípio da irretroatividade opera de forma absoluta quando se pretende instituir, majorar ou reduzir tributo, resguardando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

### 3. IRRETROATIVIDADE E DIREITO ADQUIRIDO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

De modo geral, pode-se afirmar que o ordenamento jurídico brasileiro admite a retroatividade da lei. Portanto, desde que a lei não viole o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, não há problema em se falar em retroatividade. Analisaremos a questão do ponto de vista do direito adquirido.

Do ponto de vista do direito adquirido, vislumbra-se que o conceito de “direito adquirido”, como um bem que se integrou ao patrimônio de seu titular, não possui maiores controvérsias. Assim, ou se realizaram as condições impostas por lei para sua aquisição e, portanto, o plexo, situações ou *status* se integram ao patrimônio do titular. No caso de não se realizarem, não há que se falar em direito adquirido<sup>16</sup>.

Alexandre de Moraes<sup>17</sup> entende que em nosso ordenamento positivo inexistente definição constitucional de direito adquirido, uma vez que o conceito ajusta-se à concepção que dá o próprio legislador ordinário, a quem assiste a prerrogativa de definir, normatividade, o conteúdo evidenciador da idéia de situação jurídica definitivamente consolidada.

Nesse sentido, o direito adquirido, na lição de Celso Bastos<sup>18</sup>:

[...] constitui-se num dos recursos de que se vale a Constituição para limitar a retroatividade da lei. Com efeito, esta está em constante mutação; o Estado cumpre o seu papel exatamente na medida em que atualiza as suas leis. No entanto, a utilização da lei em caráter retroativo, em muitos casos, repugna porque fere situações jurídicas que já tinham por consolidadas no tempo, e esta é uma das fontes principais da segurança do homem na terra.

Com efeito, cumpre ressaltar o seguinte ensinamento de Carlos Velloso<sup>19</sup>:

---

<sup>16</sup> SAMPAIO, José Adércio Leite. *Direito adquirido e expectativa de direito*. 1ª ed. Belo Horizonte: Ed. Del Rey, 2005, p. 50.

<sup>17</sup> MOARES, Alexandre. *Direito constitucional*. 10 ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2005, p. 74.

<sup>18</sup> BASTOS, Celso. *Dicionário de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 43.

<sup>19</sup> VELLOSO, Carlos Mário da Silva. “O princípio da irretroatividade da lei tributária” in RTDP 15:13/23, p.17.

[...] do fato nasce o direito adquirido de uma relação fático-jurídica, fato-direito objetiva. O direito se origina do fato, nasce o direito subjetivo de uma relação fático-jurídica, fato-direito objetivo. O legislador escolhe um fato e faz incidir sobre ele uma norma. Desta incidência pode nascer o direito subjetivo. Nascido, então, o direito subjetivo sob o pálio de uma lei, ele é intocável, vale dizer, o legislador não pode desfazê-lo.

Pode-se dizer que os fatos são simples ou são complexos. Quando são simples não há maiores discussões, uma vez que se constituem de um só acontecimento, ficando claro o direito subjetivo e o direito adquirido.

No que tange aos fatos complexos, compostos de vários acontecimentos, a questão se põe de forma mais complicada, haja vista que enquanto todos esses acontecimentos não ocorrerem, o fato não estará aperfeiçoado.

Portanto, enquanto o fato não se exaurir, há apenas uma mera expectativa de direito, certo que cada um desses acontecimentos deve reger-se pela lei então vigente, ou seja, *tempus regit actum*.

Tem-se que o ordenamento brasileiro, no tocante ao direito adquirido, sofreu grande influência da teoria subjetivista de Gabba. Tanto a Lei de Introdução ao Código Civil<sup>20</sup>, como a CF/88, no seu art. 5º, XXXVI, adotam a teoria subjetivista<sup>21</sup>.

Carlos Velloso<sup>22</sup> afirma que para Gabba, em sua obra *Teoria della retroattività delle leggi*, é direito adquirido:

[...] o direito que é consequência de um fato idôneo a produzi-lo, em virtude da lei do tempo no qual o fato foi consumado, embora ocasião de fazê-lo valer não se tenha apresentado antes da atuação de uma lei nova sobre o mesmo direito, e que nos termos da lei nova sobre o mesmo direito, e que nos termos da lei sob cujo império se tabulou o fato do qual se origina, entrou imediatamente a fazer parte do patrimônio de quem o adquiriu. Não obstante a crítica de Planiol, Bonnacase, Duguit, Jéze, Roubier, Chironi, Ferrara, Ruggiero, a doutrina de Gabba predominou, conforme se verifica das obras de Baudry-Lacantiniere, Jossenrand, Lohorde-Lacoste, Sebatiere, Trabucchi e Von Tuhr.

<sup>20</sup> BRASIL, Decreto-lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. *Diário Oficial da União*, de 9 de Setembro de 1942. Disponível em: [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em: 13 Nov. 2010

<sup>21</sup> VELLOSO, *Op. cit.*, p.17.

<sup>22</sup> Apud, VELLOSO, *Op.cit.*, p.17.

O STF<sup>23</sup> já se manifestou inúmeras vezes acerca da irretroatividade da lei e do direito adquirido, consolidando que “[...] o disposto no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, se aplica a toda e qualquer lei infraconstitucional, sem qualquer distinção entre direito público e privado, ou entre lei de ordem pública ou lei dispositiva.”

Quanto à questão da irretroatividade e das normas de ordem pública, não obstante o posicionamento de ilustres autores como Carvalho Santos e Clóvis Beviláqua<sup>24</sup> no sentido do efeito retroativo daquelas, entendemos que Carlos Velloso tem razão.

Segundo o autor, as normas de ordem pública têm efeito imediato, porém, devem respeitar o princípio da irretroatividade. Esse é, também, o posicionamento de Pontes de Miranda<sup>25</sup>.

Um Estado para ser considerado de Direito deverá sujeitar-se à legalidade e à jurisdição. Como se sabe, a lei tem caráter de abstração, de generalidade, de impessoalidade, sempre aplicada para o futuro. Assim, segundo Velloso, “[...] aplicada com retroatividade, faz ruir o Estado de Direito”.<sup>26</sup>

Ressalta-se que nos sistemas constitucionais que não conferem ao princípio da irretroatividade *status* constitucional, como já mencionado, geralmente, é o Código Civil que irá dispor sobre a retroatividade da lei.

---

<sup>23</sup> Cf. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 493** – DF, Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, in Revista Trimestral de Jurisprudência volume 143, p. 724 e segs. Por maioria de votos, o Tribunal conheceu ação, integralmente, vencido em parte o Ministro Carlos Mário Velloso, que dela conhecia apenas no ponto que impugna os artigos 23 e parágrafos, 24 e parágrafos, da Lei 8177, de 1º de março de 1991, não assim quanto aos artigos 18, *caput*, §§ 1º e 4º, 20, 21 e parágrafo único. No mérito, por maioria de votos, o Pretório Excelso julgou a ação procedente, *in totum*, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 18, *caput*, 21 e parágrafo único, 23 e §§. 24 e §§, da Lei 8177, vencidos em parte os Ministros Ilmar Galvão e Marco Aurélio, que a julgavam procedente também, em parte, para declarar a inconstitucionalidade, apenas, do § 3º do artigo 24; e, ainda, o Ministro Carlos Mário Velloso que a julgava parcialmente procedente para julgar inconstitucional somente os artigos 23 e seus §§, 24 e seus §§. Presidiu a sessão o Ministro Sydney Sanches.

<sup>24</sup> VELLOSO, Carlos Mário da Silva. “O princípio da irretroatividade da lei tributária” in RTDP 15:13/23, p.19.

<sup>25</sup> MIRANDA, Pontes. *Comentários à constituição de 1967 com a EC nº 1/69*. 2º ed. RT, 1971, V/99.

<sup>26</sup> VELLOSO, Carlos Mário da Silva. “O princípio da irretroatividade da lei tributária” in RTDP 15:13/23, p. 19.

Conclui-se, portanto, que nas ordens jurídicas que têm o princípio da irretroatividade como norma constitucional, não se pode afirmar que as normas de ordem pública são retroativas. Mesmo que a lei possua efeito imediato, ela sempre deve respeito ao direito adquirido.

## 4. AS CHAMADAS LEIS INTERPRETATIVAS

Após breve exposição acerca do princípio da irretroatividade, passemos a discorrer sobre as chamadas leis interpretativas, relevante aspecto para a compreensão do tema proposto.

O art. 106, I do CTN<sup>27</sup> prevê que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando “expressamente interpretativa” excluía a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

A possibilidade de retroação da lei tributária interpretativa não é unânime na doutrina, tanto no tocante a sua existência no ordenamento jurídico, quanto no seu pretense efeito retroativo. Nesse viés, o raciocínio de Hugo de Brito Machado<sup>28</sup> que dizia:

[...] Juristas autorizados afirmam que toda lei, mesmo que se afirme expressamente interpretativa, ou inova ou é inútil. Essa tese tem sido sustentada por tributaristas de grande expressão como doutrinadores, e tem inegável consistência, especialmente sob o enfoque da lógica formal.

Por outro lado, avalia o autor que o art. 106, I do CTN não foi ainda declarado inconstitucional, de modo que continua integrando nosso ordenamento jurídico. Acolhe, portanto, a existência de leis meramente interpretativas, que não inovariam propriamente, mas apenas se limitariam a esclarecer dúvidas atinentes ao dispositivo anterior.

Entretanto, ressalta, ainda, que o Estado não pode valer-se de seu poder para legislar, para alterar, em seu benefício, relações jurídicas já existentes.

Carlos Maximiliano<sup>29</sup> sinaliza que a interpretação autêntica, realizada pelo próprio poder que criou o ato normativo, ou seja, o Legislativo, “*arranha o princípio*

---

<sup>27</sup> BRASIL, Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, Distrito Federal, pub. 27 de out. de 1966.

<sup>28</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2006, p. 562.

<sup>29</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*, 18ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 93-94.

de Montesquieu”, uma vez que “transforma o legislador em juiz; aquele toma conhecimento de casos concretos e procura resolvê-los por meio de uma disposição geral”. Reforça ainda o autor:

[...] se a lei tem defeitos de forma, é obscura, imprecisa, faça-se outra com caráter franco de disposição nova. Evite-se o expediente perigoso e retrógado, a exegese por via de autoridade, irretroquível, obrigatória para os próprios juízes; não tem mais razão de ser; coube-lhe preponderante outrora, evanescente hoje.

Nessa linha de pensamento é o escólio do ex-ministro do STF, Carlos Mário da Silva Velloso<sup>30</sup>, que trouxe importantes reflexões em seu artigo “O princípio da irretroatividade da lei tributária”. Vejamos:

A questão deve ser posta assim: se a lei se diz interpretativa e nada acrescenta, nada inova, ela não vale nada. Se inova, ela vale como lei nova, sujeita ao princípio da irretroatividade. Diz-se ela que retroage, incorre em inconstitucionalidade e, por isso, nada vale. Desta forma, não há falar, na ordem jurídica brasileira, em lei interpretativa com efeito retroativo.

Esse entendimento é esposado pelo Desembargador Federal Sergio Feltrion Corrêa, do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, na obra coletiva “Código Tributário Nacional Comentado”.<sup>31</sup> (3ª Edição, p. 530).

Temos ainda lição de Luciano Amaro<sup>32</sup>, que em sua obra relata:

A doutrina tem-se dedicado à tarefa impossível de conciliar a retroação da lei interpretativa com o princípio constitucional da irretroatividade, afirmando que a lei interpretativa deve limitar-se a “esclarecer” o conteúdo da lei interpretada, sem criar obrigações novas, pois isso seria inconstitucional.

Segundo já afirmamos noutra ocasião, a lei “interpretativa” sofre todas as limitações aplicáveis às leis retroativas, e, portanto, é inútil.

Aliomar Baleeiro<sup>33</sup> só aceita a lei “realmente” interpretativa, a saber:

Apesar da cláusula “em qualquer caso”, cremos que o texto se refere à lei realmente interpretativa, isto é, que revela o exato alcance da lei anterior,

<sup>30</sup> VELLOSO, Carlos Mário da Silva. “O princípio da irretroatividade da lei tributária” in RTDP 15:13/23, p.20.

<sup>31</sup> Código Tributário Nacional Interpretado/ Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Brasília: Ed. Saraiva, Gabinete da Revista, 1995, p. 530.

<sup>32</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p. 196.

<sup>33</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 428.

sem lhe introduzir gravame novo, nem submeter à penalidade por ato que repousou no entendimento anterior.

Em que pese toda a discussão relacionada às chamadas leis interpretativas, o art. 106, I do CTN não foi declarado inconstitucional pelo STF, permanecendo válido e plenamente eficaz no ordenamento jurídico.

As normas fiscais interpretativas são aquelas com natureza predominantemente declaratórias de direitos já assegurados pelas normas anteriores, devendo, sempre, operar em favor da segurança jurídica, integrando-se com o sistema jurídico vigente. Portanto, o dispositivo não pode ser utilizado de forma isolada.

Destarte, para a utilização do mencionado dispositivo, deverão ser analisadas, de forma criteriosa, as suas hipóteses justificadoras. Caso não fiquem comprovados os pressupostos de validade, restará caracterizado manifesto desvio de finalidade, além de inequívoca violação ao próprio art. 106, I do CTN.

Mário Luiz Oliveira da Costa<sup>34</sup> chama atenção para a possibilidade das leis interpretativas virem a ser mal utilizadas. Acentua:

Como todas as demais normas, aquelas interpretativas estarão sempre sujeitas ao crivo do Poder Judiciário, inclusive, preliminarmente, ao exame de validade quanto ao próprio pressuposto de sua edição. Se o legislador qualificar, falsamente, a lei nova interpretativa, somente para lhe imprimir o desejo de feito retroativo, caberá ao Poder Judiciário afastar tal pretensão.

Sob outro enfoque, mesmo que as leis interpretativas tenham tão-somente a finalidade de “esclarecer” uma lei anterior, ela sempre inovará no mundo jurídico, visto que, após sua edição, *“não mais haverá a obscuridade até então existente, restando explicitado o real conteúdo do dispositivo interpretado”*.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> COSTA, Mário Luiz Oliveira da. *Lei Complementar nº 118/2005: a pretendida interpretação retroativa acerca do disposto no art. 168, I do CTN*. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 115. Abril de 2005, p.100.

<sup>35</sup> COSTA, Mário Luiz Oliveira da. *Lei Complementar nº 118/2005: a pretendida interpretação retroativa acerca do disposto no art. 168, I do CTN*. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 115. Abril de 2005, p. 100.

Portanto, temos que as chamadas leis interpretativas são plenamente válidas quando tratarem, efetivamente, de norma regulando matéria que demandava tal providência.

Ademais, nunca poderão retroagir para prejudicar os contribuintes, haja vista os princípios constitucionais da irretroatividade e da segurança jurídica. Aliás, quanto a isso, inexistem divergências doutrinárias.

O STJ já se manifestou sobre a matéria, entendendo ser perfeitamente aplicável o art. 106, I, do CTN, desde que não venha a prejudicar os contribuintes. Nesse sentido, trazem-se à colação os seguintes julgados:

**[...] 1. A lei tributária mais benéfica e aquelas meramente interpretativas retroagem, a teor do disposto nos incisos I e II, do art. 106, do CTN 2. O § 4º introduzido pela Lei n.º 9.528/97 no art. 9º, da Lei n.º 9.317/96, ao explicitar em que consiste "a atividade de construção de imóveis", veicula norma restritiva do direito do contribuinte, cuja retroatividade é vedada. [...].<sup>36</sup> (grifamos)**

[...] 1. Até que seja totalmente implementada a Reforma Tributária e criado o IVA – Imposto sobre o Valor Agregado (o que ocorrerá somente em 2007), valerá a regra da não-cumulatividade, que encontra assento constitucional.  
**2. A Lei nº 9.779/99, por força do assento constitucional do princípio da não-cumulatividade, tem caráter meramente elucidativo e explicitador. Apresenta nítida feição interpretativa, podendo operar efeitos retroativos para atingir a operações anteriores ao seu advento, em conformidade com o que preceitua o artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a lei se aplica a ato ou fato pretérito” sempre que apresentar conteúdo interpretativo. [...]**<sup>37</sup>  
(grifamos)

Destaca-se, ainda, o denso estudo das chamadas leis interpretativas, realizado pelo Ministro Luiz Fux<sup>38</sup>, que concluiu que as leis interpretativas não são inconstitucionais, desde que convivam em harmonia com as demais normas, sem ferir direitos adquiridos.

---

<sup>36</sup> BRASIL. STJ. REsp nº 440.994, Rel. Min. Luiz Fux, DJ em 24/03/2003. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br). Acesso em: 10 Nov. 2010.

<sup>37</sup> BRASIL .STJ. REsp nº 435.783, Rel. p/ Acórdão Min. Castro Meira, DJ em 03/05/2004. Disponível em: [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em: 10 Nov. 2010.

<sup>38</sup> BRASIL. STJ. EDcl nos EREsp 476150/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/03/2006, DJ 20/03/2006, p. 181. Disponível em: [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em: 11 Dez. 2010.

Contudo, ressalta que no caso da “*Lei Complementar 118, de 09 de fevereiro de 2005, aplica-se, tão somente, aos fatos geradores pretéritos ainda não submetidos ao crivo judicial, pelo que o novo regramento não é retroativo mercê de interpretativo.*”

Com efeito, traz-se à colação a ementa do julgado mencionado, que não deixa dúvidas sobre a natureza das leis interpretativas:

**[...] À míngua de prequestionamento por impossibilidade jurídica absoluta de engendrá-lo, e considerando que não há inconstitucionalidade nas leis interpretativas como decidiu em recentíssimo pronunciamento o Pretório Excelso, o preconizado na presente sugestão de decisão ao colegiado, sob o prisma institucional, deixa incólume a jurisprudência do Tribunal ao ângulo da máxima tempus regit actum, permite o prosseguimento do julgamento dos feitos de acordo com a jurisprudência reinante, sem invalidar a vontade do legislador através suscitação de incidente de inconstitucionalidade de resultado moroso e duvidoso a afrontar a efetividade da prestação jurisdicional, mantendo hígida a norma com eficácia aos fatos pretéritos ainda não sujeitos à apreciação judicial, máxime porque o artigo 106 do CTN é de constitucionalidade indubitosa até então e ensejou a edição da LC 118/2005, constitucionalmente imune de vícios." 3. Deveras, é cediço que inócurrentes as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material, não há como prosperar o inconformismo, cujo real objetivo é a pretensão de reformar o decisum, o que é inviável de ser revisado em sede de embargos de declaração, dentro dos estreitos limites previstos no artigo 535 do CPC. [...] (grifamos)**

Ressalta-se também a manifestação jurisprudencial do STF<sup>39</sup> que as leis interpretativas não são inconstitucionais:

**[...] O RECONHECIMENTO DA ADMISSIBILIDADE DAS LEIS INTERPRETATIVAS, QUE CONFIGURAM INSTRUMENTO JURIDICAMENTE IDONEO DE VEICULAÇÃO DA DENOMINADA INTERPRETAÇÃO AUTÊNTICA. – AS LEIS INTERPRETATIVAS - DESDE QUE RECONHECIDA A SUA EXISTÊNCIA EM NOSSO SISTEMA DE DIREITO POSITIVO - NÃO TRADUZEM USURPAÇÃO DAS ATRIBUIÇÕES INSTITUCIONAIS DO JUDICIÁRIO E, EM CONSEQUÊNCIA, NÃO OFENDEM O POSTULADO FUNDAMENTAL DA DIVISÃO FUNCIONAL DO PODER. - MESMO AS LEIS INTERPRETATIVAS EXPOEM-SE AO EXAME E A INTERPRETAÇÃO DOS JUIZES E TRIBUNAIS. NÃO SE REVELAM, ASSIM, ESPÉCIES NORMATIVAS IMUNES AO CONTROLE JURISDICIONAL. - A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA**

<sup>39</sup> BRASIL. STF. ADI 605 MC, Relator(a): Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 23/10/1991, DJ 05-03-1993 PP-02897 EMENT VOL-01694-02 PP-00252. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 07 Out. 2010.

**PROVISORIA EDITADA PELO PRESIDENTE DA REPUBLICA. - O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE "SOMENTE" CONDICIONA A ATIVIDADE JURÍDICA DO ESTADO NAS HIPÓTESES EXPRESSAMENTE PREVISTAS PELA CONSTITUIÇÃO, EM ORDEM A INIBIR A AÇÃO DO PODER PÚBLICO EVENTUALMENTE CONFIGURADORA DE RESTRIÇÃO GRAVOSA (A) AO "STATUS LIBERTATIS" DA PESSOA (CF, ART. 5. XL), (B) AO "STATUS SUBJECTIONAIS" DO CONTRIBUINTE EM MATÉRIA TRIBUTARIA (CF, ART. 150, III, "A") E (C) A "SEGURANÇA" JURÍDICA NO DOMÍNIO DAS RELAÇÕES SOCIAIS (CF, ART. 5., XXXVI). - NA MEDIDA EM QUE A RETROPROJEÇÃO NORMATIVA DA LEI "NÃO" GERE E "NEM" PRODUZA OS GRAVAMES REFERIDOS, NADA IMPEDE QUE O ESTADO EDITE E PRESCREVA ATOS NORMATIVOS COM EFEITO RETROATIVO. - AS LEIS, EM FACE DO CARÁTER PROSPECTIVO DE QUE SE REVESTEM, DEVEM, "ORDINARIAMENTE", DISPOR PARA O FUTURO. O SISTEMA JURÍDICO- CONSTITUCIONAL BRASILEIRO, CONTUDO, "NÃO" ASSENTOU, COMO POSTULADO ABSOLUTO, INCONDICIONAL E INDERROGAVEL, O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. - A QUESTÃO DA RETROATIVIDADE DAS LEIS INTERPRETATIVAS. (grifamos)**

Não pairam dúvidas que as leis interpretativas são plenamente válidas em nosso ordenamento, desde que realmente sejam interpretativas, ou seja, quando tiverem por objeto dispositivo cujo conteúdo realmente necessite ser elucidado.

## 5. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA A RESPEITO DO ART. 168, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Antes de adentrarmos na celeuma jurídica trazida pelo artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005<sup>40</sup>, cumpre fazermos um retrospecto da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no tocante ao prazo prescricional do direito de pleitear a restituição ou compensação dos tributos lançados por homologação. Ou seja, aqueles em que o contribuinte – pessoa física ou jurídica – calcula e recolhe o valor de impostos a ser pago numa transação de forma antecipada, sem comunicação imediata à autoridade fiscal.

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) são exemplos de tributos que podem ser lançados por homologação.

Primeiramente, ressalta-se que o art. 168, inciso I, do CTN, estabelece que o direito de pleitear a restituição do que se pagou indevidamente extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário. Vejamos:

[...] Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:  
I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

Nota-se que o Fisco tem até cinco anos para homologar o seu crédito (prazo decadencial) e mais cinco para exigí-lo, na ausência de homologação (prazo prescricional).

---

<sup>40</sup> BRASIL, Lei Complementar nº 118 de 9 de Fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. *Diário Oficial da União*, Brasília, Distrito Federal, pub. 09 de fev. de 2005.

Desse raciocínio, inaugurou-se a tese dos “cinco mais cinco”<sup>41</sup>, que consistia em contar 10 anos a partir do fato gerador (os cinco primeiros anos prazo decadencial, e os cinco restantes, prazo prescricional). Vale dizer, cinco da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, contados a partir da homologação tácita.

Tal tese, aplicada pelo STJ nas ações de repetição de indébito efetuadas pelo contribuinte, relacionadas com os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, possui como fundamento a interpretação lançada ao art. 168, inciso I, combinado com o art. 156<sup>42</sup>, inciso VII, todos do CTN.

No julgamento do EREsp 436.835/SC, firmou-se definitivamente a tese dos “cinco mais cinco”. Assim, não havendo prazo fixado em lei para homologação, ela será de até 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN)<sup>43</sup>.

Portanto, e extinção do crédito tributário ocorrerá com a homologação e não com o pagamento antecipado, quando então deverá fluir o prazo prescricional de 5 (cinco) anos previsto no art. 168, inciso I, do CTN.

Com efeito, temos a brilhante decisão proferida pela ilustre Ministra Eliana Calmon no processo Agravo de Instrumento nº 827.346/SP<sup>44</sup> de sua relatoria. Destaca-se:

[...] no julgamento do EREsp 436.835/SC, consagrou-se definitivamente a tese dos “cinco mais cinco”, diante das perplexidades causadas pela adoção de outras teses. Portanto, considerando-se que o tributo em tela está sujeito ao chamado “autolancamento”, o Fisco pode homologá-la expressa ou tacitamente. Não havendo prazo fixado em lei para a homologação, ela será de até 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). A extinção do crédito tributário ocorrerá com a homologação e não com o pagamento antecipado, quando então

<sup>41</sup> Nesse sentido os seguintes julgados: REsp 75.006/PR, REsp 69.233/RN, EREsp 43.502/RS, AgRg/AG 317.687/SP e ArRg/REsp 256.344/DF.

<sup>42</sup> BRASIL. CTN. “Art. 156. Extinção do crédito tributário: (...) VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e §§ 1º e 4º.”

<sup>43</sup> BRASIL. CTN. “Art. 150 [...] § 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

<sup>44</sup> Decisão da Ministra Relatora Publicada no DJ de 26/02/2007.

deverá fluir o prazo prescricional de 5 (cinco) anos previsto no art. 168, inciso I, do CTN.

Após o advento da LC 118/2005, que será tratada com mais detalhes no próximo capítulo, trouxe-se nova interpretação, e a data da extinção do crédito tributário, disciplinada no art. 168, I, do CTN, ficou definida como sendo a data do pagamento, antecipado ou não.

O STJ firmou entendimento de que a tese dos “cinco mais cinco” seria aplicável nas ações de repetição/compensação de valores indevidamente recolhidos a título de tributo sujeito a lançamento por homologação, desde que ajuizadas até 09 de junho de 2005, data em que entrou em vigência a LC 118/05.

Ressalta-se que recentemente, alguns precedentes de Turma do STJ estão decidindo de forma diversa, delimitando a aplicação da tese dos “cinco mais cinco” à data do pagamento, se realizados antes da vigência da lei complementar em comento. Veja-se trecho da ementa do seguinte precedente<sup>45</sup>:

[...] Não é possível aplicar a Lei Complementar n. 118/05 aos casos de pagamentos indevidos realizados antes de sua vigência, pois violaria o princípio da irretroatividade. Aplica-se, ao caso, a tese dos cinco mais cinco. Precedentes.

Conforme explorado pelo professor José Hable, destaca-se que no REsp nº 58.918-5/RJ, de 24/05/95, a jurisprudência do STJ passou também a adotar a tese dos “cinco mais cinco” para o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. José Hable<sup>46</sup> elucida:

A partir de meados da década de noventa, a jurisprudência do STJ começou também a adotar a tese dos “cinco mais cinco” para o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Essa tese, que ampliou o prazo de cinco para dez anos, foi desenvolvida no REsp nº 56.918-5/RJ, de 24/05/95.

---

<sup>45</sup> BRASIL. STJ. AgRg no REsp 1148710/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/11/2010, DJe 19/11/2010. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br). Acesso em: 17 Jan. 2011.

<sup>46</sup> HABLE, José: *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo*. 3ª ed. Ed. Lumen Juris. Rio de Janeiro. 2009, p. 259.

Desse modo, o prazo de decadência, preconizado no inciso I do art. 173 do CTN, somente se inicia após o transcurso dos cinco anos para a homologação expressa. Isso significa dizer que, segundo essa tese, os prazos para homologação e de decadência são sucessivos, ou seja, utilizou-se interpretação cumulativa dos prazos estabelecidos nos arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN.

Nessa linha de inteligência, no encerramento do prazo de cinco anos contados do fato gerador do tributo, em não sendo realizada a homologação expressa pelo Fisco, não ocorrerá à homologação tácita prevista no § 4º do art. 150, do CTN, iniciando-se um novo prazo de cinco anos, previsto no art. 173<sup>47</sup>, I do CTN.

Deste modo, teria a Fazenda Pública, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, um período de 10 (dez) anos para constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício.

Contudo, os últimos precedentes do STJ vêm alterando esse entendimento<sup>48</sup>, no sentido da não aplicação cumulativa dos art. 173, I e 150, §4º, ambos do CTN, mantendo-se o prazo quinquenal a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao daquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Veja-se:

[...] 2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes da 1ª Seção: ERESP 101.407/SP, Min. Ari Pargendler, DJ de 08.05.2000; ERESP 279.473/SP, Min. Teori Zavascki, DJ de 11.10.2004; ERESP 278.727/DF, Min. Franciulli Netto, DJ de 28.10.2003.

3. Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, mas ausente a antecipação do pagamento, ainda que parcial, há de se aplicar a norma prevista no art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo quinquenal a

---

<sup>47</sup> BRASIL. CTN. "Art. 173 O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I – primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;"

<sup>48</sup> BRASIL. STJ. REsp 811.243/CE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/04/2006, DJ 02/05/2006, p. 269. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br). Acesso em: 17 Jan. 2011.

partir do primeiro dia do exercício seguinte ao daquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não havendo que se falar em prazo decadencial de dez anos a contar do fato gerador.

## **6. A LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005: A PRETENDIDA INTERPRETAÇÃO RETROATIVA ACERCA DO DISPOSTO NO ART. 168, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

A LC nº 118, publicada no *Diário Oficial da União* de 9 de fevereiro de 2005, alterou alguns dispositivos do CTN. Ressalta-se que os dispositivos tratados por essa Lei Complementar praticamente em sua totalidade referem-se a temas relacionados àqueles regulados pela nova “Lei de Falências”<sup>49</sup>, tendo ambos os projetos tramitados conjuntamente no Congresso Nacional.

Saltam aos olhos o fato de o art. 3º da mencionada LC ter disciplinado matéria que não guarda qualquer relação com a Lei nº 11.101/2005, e que encontra assim disposto:

[...] Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.712, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Por sua vez, o 4º da LC 118/2005 determina que a mesma entre em vigor cento e vinte dias após sua publicação, observando, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, do CTN.

Vislumbra-se que o art. 3º da Lei Complementar 118/2005 se autodenomina “norma interpretativa” trazendo para si a aplicação do art. 106, I do CTN. Assim, buscou-se “interpretar” retroativamente o art. 168, I, do CTN, determinando que o prazo para restituição de indébito, nos casos dos tributos submetidos a lançamento por homologação, fosse contado da data do pagamento indevido, e não da data da extinção do crédito tributário pela homologação tácita, conforme já pacificado na jurisprudência do STJ.

---

<sup>49</sup> BRASIL, Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. *Diário Oficial da União*, Brasília, Distrito Federal, pub. 09 de fev. de 2005.

Isso poderia acarretar grande prejuízo para os contribuintes, uma vez que o prazo para pleitear a respectiva devolução, se esgotaria em cinco anos, e não mais em dez anos, como vinha ocorrendo com a consolidação da tese dos “cinco mais cinco”.

Com o advento da LC 118/2005, inúmeras divergências surgiram quanto à verdadeira natureza do art. 3º da mencionada lei. Embora traga em seu comando sua estrita finalidade de “aclarar” o sentido do art. 168, I do CTN, muitos duvidam do seu real sentido, e da verdadeira *mens legislatoris*.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta<sup>50</sup> entende que tal artigo seria norma “pseudo-interpretativa”, sendo lei nova. Dessa forma, deveria ser aplicada a fatos geradores posteriores à sua vigência.

Por sua vez, Júlio César Rossi<sup>51</sup> admite a validade do referido artigo, entendendo ser norma interpretativa compatível com o ordenamento jurídico.

Ressalta-se, por oportuno, a visão de José Hable<sup>52</sup> sobre a questão:

Importante observar que com a nova interpretação dada, via legislativa, ao comando legal disposto no art. 168, I, do CTN, além de ficar definido claramente o termo de início da contagem do prazo para a restituição, extirpando de vez discussões doutrinárias e jurisprudenciais sobre o tema, ficou também esclarecido que: a) é o pagamento, antecipado ou não, que extingue o crédito tributário, nos termos do art. 156, I, do CTN; e (b) em sendo assim, ficou bastante reduzida e ofuscada a aplicação da modalidade de extinção do crédito tributário, disciplinada no inciso VII, do art. 156, do CTN, pois, estando extinto o crédito pelo pagamento, não que se cogitar nova extinção pela homologação tácita, nos termos do art. 150, §4º, do CTN. Em outras palavras, esvaziou-se a própria função da homologação tácita.

Ainda sobre a matéria, elucida Mário Luiz Oliveira da Costa<sup>53</sup>:

---

<sup>50</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *A aplicação da lei complementar nº 118/05 no tempo: o problema das leis interpretativas no Direito Tributário*, in RDDT nº 116, maio de 2005.

<sup>51</sup> ROSSI, Júlio César. *Lei Complementar 118/2005: Efeitos na prescrição e decadência dos tributos sujeitos a lançamento por homologação*, in RDDT nº 116, maio de 2005.

<sup>52</sup> HABLE, José: *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo*. 3ª ed. Ed. Lumen Juris. Rio de Janeiro. 2009, p. 272.

O art. 3º da LC 118/2005 contrariou o disposto no próprio artigo art. 106, I do CTN em que pretendeu se fundamentar, por ser manifestamente incabível a edição de lei interpretativa tendo por objeto dispositivo legal que já fora exaustivamente interpretado pelo Poder Judiciário, em especial quando a suposta interpretação pretendida mostra-se contrária a jurisprudência atinente ao tema.

Maio Luiz ainda sustenta que o dispositivo em questão seria inconstitucional, visto que pretende contornar a jurisprudência já consolidada acerca da matéria, incorrendo em claro desvio de finalidade e abuso de poder legislativo, desrespeitando a competência do Poder Judiciário, além de desobedecer a orientação firmada pelo STJ. Ademais, alega violação aos princípios da independência e harmonia dos poderes, segurança jurídica, irretroatividade, boa-fé, moralidade e isonomia<sup>54</sup>.

Nesse sentido, ainda, Hugo Barroso Uelze e Rodolfo Tsunetaka Tamanaha entendem que o mencionado dispositivo ao buscar interpretar o inciso I do artigo 168 do CTN pretende:

[...] alterar não apenas o prazo de prescrição – em clara afronta ao princípio da tripartição dos poderes ou funções - (artigo 2º da CF) -, mas a própria natureza das exações fiscais, através da equiparação de institutos distintos como o “pagamento antecipado” e o “crédito tributário”, como se tributos por homologação ou de ofício fossem a mesma coisa, o que não se admite.<sup>55</sup>

Diante dos extensos debates a respeito do caráter interpretativo do art. 3º e, por conseguinte, da aplicação do art. 106, I do CTN, no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 327.043, em 27.04.2005, a Primeira Seção do STJ consolidou entendimento segundo o qual o mencionado dispositivo não é norma interpretativa, uma vez que não mais havia dúvida a respeito do significado dos dispositivos interpretados.

---

<sup>53</sup> COSTA, Mário Luiz Oliveira da. *Lei Complementar nº 118/2005: a pretendida interpretação retroativa acerca do disposto no art. 168, I do CTN*. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 115. Abril de 2005, p. 106.

<sup>54</sup> COSTA, Mário Luiz Oliveira da. *Lei Complementar nº 118/2005: a pretendida interpretação retroativa acerca do disposto no art. 168, I do CTN*. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 115. Abril de 2005, p. 106-107.

<sup>55</sup> UELZE, Hugo Barroso. TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. *A lei e a redução de prazo para a restituição de tributos*. Consultor Jurídico, 21 de março de 2005. Disponível em: <[http://conjur.estadao.com.br/static/text/33663?display\\_mode=print](http://conjur.estadao.com.br/static/text/33663?display_mode=print)>. Acesso em: 15 Out. 2010.

Com efeito, cabe destacar o seguinte trecho do voto do Ministro Teori Albino Zavascki<sup>56</sup>:

[...] o art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a “interpretação” dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham ocorrer a partir de sua vigência.

Com o julgamento do EREsp nº 327.043 começaram a surgir algumas dúvidas quanto o que realmente seria a “*situação que venha a ocorrer a partir de sua vigência*”. Seria do pagamento indevido cuja restituição se requer, ou da distribuição da ação judicial na qual se pleiteia a restituição?<sup>57</sup>

Entende Hugo de Brito Machado Segundo<sup>58</sup> que o art. 3º da LC nº 118/2005 somente poderá ser aplicado aos pagamentos indevidos que forem realizados após a sua vigência (junho/2005), ou a pagamentos anteriores, desde que o lapso remanescente para a consumação da prescrição for superior a cinco anos, devendo ser reduzido então para esse montante.

Atualmente, o STJ vem consolidando seu entendimento no sentido de que ajuizada a ação após 9 de junho de 2005 (120 dias após a publicação da Lei Complementar 118/05), o art. 3º não se aplicaria a fatos geradores ocorridos antes de sua aplicação.

Nesse sentido, os seguintes precedentes do Superior Tribunal de Justiça:

**[...] 2. Inaplicável à espécie a previsão do artigo 3º da Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005, uma vez que a Seção de Direito Público do STJ, na sessão de 27.4.2005, sedimentou o posicionamento segundo o qual o mencionado dispositivo legal se aplica apenas às ações ajuizadas posteriormente ao prazo de 120 dias (vacatio legis) da publicação da referida Lei Complementar (EREsp**

<sup>56</sup> Voto do Min. Teori Albino Zavascki, no julgamento do EREsp 327.043/DF.

<sup>57</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código tributário nacional*. 1º Edição. São Paulo: Ed. Atlas, 2007, p. 203.

<sup>58</sup> SEGUNDO, *Id.ibid.*, p. 203.

**327.043/DF, Rel. Min. João Otávio de Noronha). Dessarte, na hipótese em exame, em que a ação foi ajuizada anteriormente ao início da vigência da Lei Complementar n. 118/2005, aplica-se o prazo prescricional de cinco anos, contados do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, a partir da homologação tácita. (BRASIL. STJ. AgRg no REsp 907.197/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 28.08.2007, DJ 10.09.2007 p. 214. Disponível em: [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em: 3 Dez. 2010)**

**[...] Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.**

**O disposto no artigo 3º da Lei Complementar n. 118, de 09 de fevereiro de 2005 é inaplicável, uma vez que ainda não iniciada a sua vigência, a qual somente terá início após 120 dias contados da publicação, a teor do artigo 4º da mesma lei. Agravo regimental não conhecido. (BRASIL. STJ. AgRg no Ag 653.771/SP, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05.05.2005, DJ 13.06.2005 p. 255. Disponível em: [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em: 3 Dez. 2010)**

Assim, o prazo de cinco anos deveria ser contado a partir do pagamento, e não da homologação expressa ou tácita, desde que a ação tenha sido proposta após 9 de junho de 2005 e mesmo que o pagamento antecipado pelo contribuinte tenha sido realizado antes da vigência da lei.

O novo regramento da LC 118, de 09 de fevereiro de 2005, somente seria aplicável às ações ajuizadas após a entrada de sua vigência, ou seja, posteriormente a data de 09 de junho de 2005.

Após intensos debates, a Corte Especial, por sua vez, no julgamento da AI no EREsp n. 644.736/PE<sup>59</sup>, relator Ministro Teori Albino Zavascki, declarou a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC n° 118/2005, por entender que o art. 3º do mesmo diploma, preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, não poderia retroagir, sob pena de violar os artigos 2º e 5º, inciso XXXVI, ambos da Constituição Federal.

---

<sup>59</sup> BRASIL. STJ. Ai no ERESP n°644.736/PE; Rel. Ministro Teori Albino Zavascki. Corte Especial. Julgado em 06/06/2007, DJ 27/08/2007, p. 170. Disponível em: [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em: 3 Dez. 2010.

Diante de tal quadro, firmou-se o entendimento no STJ que a tese dos “cinco mais cinco” seria aplicada nas ações de repetição/compensação de valores indevidamente recolhidos a título de tributos sujeito a lançamento por homologação, desde que ajuizadas até 09 de junho de 2005, data em que entrou em vigência a Lcp nº 118, de 2005.

Todavia, julgados recentes do próprio STJ têm delimitado a aplicação da tese dos “cinco mais cinco” à data do pagamento, ou seja, desde que o pagamento tenha sido efetuado antes da vigência da Lcp nº 118, de 2005, e não propriamente da data do ajuizamento da ação de repetição.

Hoje, todavia, o entendimento dominante da Primeira Seção do STJ<sup>60</sup> é no sentido de que a LC 118/05 é aplicada, tão somente, aos pagamentos indevidos realizados após sua vigência, uma vez que, com a declaração de inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º da lei em comento, vingou o princípio da irretroatividade.

Por derradeiro, traz-se o seguinte precedente do STJ que confirma tal entendimento:

[...] 2. **Nos termos da jurisprudência da Primeira Seção desta Corte, a LC 118, de 9/2/05, aplica-se apenas aos pagamentos indevidos realizados após sua vigência, uma vez que, com a declaração de inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º da referida lei, prevaleceu o princípio da irretroatividade.**

**3. O prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, referente a pagamento indevido efetuado antes da entrada em vigor da LC 118/05, continua observando a tese dos "cinco mais cinco" (REsp 1.002.932/SP, Rel Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJ 18/12/09). [...] (grifos nossos)**

---

<sup>60</sup> BRASIL. STJ. AgRg no REsp 1017102/BA,; Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, julgado em 05/08/2010, DJe 23/08/2010. Disponível em: [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em: 12 Dez. 2010.

## CONCLUSÃO

O princípio da irretroatividade, um dos princípios basilares da tributação no país, é um importante instituto para a consolidação e segurança das relações jurídicas.

Em regra, a norma jurídica projeta sua eficácia para o futuro. Assim, o fato regula-se juridicamente pela lei em vigor na época de sua ocorrência, não devendo se falar em aplicação retroativa da lei. Pode-se dizer que esta é a regra geral do *direito intertemporal*.

Todavia, haverá situações, em que a lei, expressamente, poderá reportar-se a fatos pretéritos, modificando seus efeitos jurídicos, bem como elidir a incidência da lei anterior.

A Constituição Federal de 1988 consagra o princípio da *irretroatividade relativa da lei* ao determinar que esta não atingirá o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e coisa julgada (art. 5º XXXVI); ou mesmo quando prevê que “*não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal*” (art. 5º XXXIX, CF/88).

A irretroatividade é a característica geral de não retroagir, não ser válido para o passado. As leis e atos normativos, em geral, são editados para que vigorem no futuro, ou seja, com efeito prospectivo, desde a data da publicação ou a partir de um período fixado no próprio dispositivo legal.

Portanto, o princípio da irretroatividade está intimamente atrelado ao valor da segurança jurídica, e, conseqüentemente, à estabilidade dos direitos subjetivos<sup>61</sup>: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada.

---

<sup>61</sup> DA SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 23ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros. 2004, p. 435-440.

No que diz respeito à matéria *tributária*, a Carta Magna proíbe a cobrança de tributos em relação “*a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*” (art. 150, III, “a”, CF/88).

Por outro lado, diz o art. 106, I, do CTN que a lei aplica-se ao ato ou fato pretérito, ou seja, ocorrido antes do início de sua vigência, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, ressalvando a aplicação de penalidade pela infração dos dispositivos interpretados.

Diante do estudo elaborado, pode-se dizer que o nosso ordenamento jurídico somente aceita as chamadas leis interpretativas em matéria fiscal quando estas forem realmente interpretativas, ou seja, quando tiverem por objeto dispositivo cujo conteúdo realmente necessite de ser elucidado.

Entende-se que somente poderão retroagir quando não prejudicarem os contribuintes, haja vista os princípios constitucionais da irretroatividade e da segurança jurídica, entendimento esse já uníssono na doutrina e na jurisprudência pátria.

A LC nº 118, publicada no Diário Oficial da União de 9 de fevereiro de 2005, alterou alguns dispositivos do CTN. Os dispositivos tratados por essa Lei Complementar praticamente em sua totalidade referem-se a temas relacionados àqueles regulados pela nova “Lei de Falências”, tendo ambos os projetos tramitados conjuntamente no Congresso Nacional.

Sobre o pretexto de “interpretar” o disposto no art. 168, inciso I do CTN, a LC nº 118/2005, em verdade, alterou substancialmente regras prescricionais e de cobrança do crédito tributário, originando divergências jurídicas, além de analisar o entendimento dos tribunais pátrios quanto à matéria.

O art. 3º da mencionada lei complementar violou o próprio art. 106, I do CTN, haja vista ser incabível a edição de uma lei interpretativa tendo por objeto um dispositivo legal que já fora exhaustivamente interpretado pelo Poder Judiciário.

A contrariedade se torna ainda mais evidente quando se vê que a pretendida interpretação é contrária à pacífica jurisprudência atinente à matéria. O STJ já havia consolidado a tese dos “cinco mais cinco” nas ações de repetição de indébito efetuadas pelo contribuinte, no que tange os tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Embora se entenda ser inconstitucional o dispositivo em questão, sob o argumento de que a pretensa interpretação do artigo 168, I do Código Tributário Nacional contornaria a jurisprudência já consolidada pelo Poder Judiciário, incorrendo em desvio de finalidade e abuso de poder legislativo, violando, assim, dentre outros, os princípios constitucionais da independência e harmonia dos poderes, não se pode deixar de lado o entendimento dominante da Primeira Seção do STJ.

O posicionamento da Primeira Seção do STJ é no sentido de que a LC 118/05 é aplicada, tão somente, aos pagamentos indevidos realizados após sua vigência, uma vez que, com a declaração de inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º da lei em comento, vingou o princípio da irretroatividade.

Vislumbra-se que o STJ, sob forte influência da jurisprudência do STF e da máxima *tempus regit actum*, se posicionou no sentido de que os julgamentos dos processos deverão ser realizados de acordo com a jurisprudência reinante na época.

A Corte Especial, bem como a Primeira Seção do STJ, entenderam ser inconstitucional a segunda parte do art. 4º da LC de nº 118/2005, firmando-se suas orientações no sentido de que os pagamentos realizados antes de 9 de junho de 2005 (120 dias após a publicação da Lei Complementar 118/05), não seriam atingidos por tal lei.

Assim, é perfeitamente aplicável aos pagamentos indevidos realizados após sua vigência.

Conclui-se, portanto, que ao amparar os contribuintes que tenham realizados os pagamentos indevidos antes da entrada em vigor da LC nº 118/2005,

conseqüentemente mantido prazo prescricional de 10 (dez) anos para pleitear a restituição ou compensação dos tributos lançados por homologação, o STJ agiu com extrema obediência aos princípios da segurança jurídica e da irretroatividade.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### Obras:

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1993.

BASTOS, Celso. *Dicionário de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1994.

CARRAZA, Antônio Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. 4ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1995.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4º ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. *Comentários à Constituição de 1988*. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1995.

DA SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 23 ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2004.

DO NASCIMENTO, Valder. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vários Autores. Coordenador: Valder do Nascimento. 2ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1998.

HABLE, José. *A extinção do crédito tributário por decurso de prazo*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2009

LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia Científica*. 4ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2004, p. 93.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. *Temas de Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*, 18 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MIRANDA, Pontes. *Comentários à constituição de 1967 com a EC nº 1/69*. 2º ed. RT, 1971.

MOARES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 10 ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14 ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1995.

ROCHA, João Marcelo. *Curso de direito tributário*. 4 ed. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2005.

SAMPAIO, José Adércio Leite. *Direito adquirido e expectativa de direito*. 1ª ed. Belo Horizonte: Ed. Del Rey, 2005.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código tributário nacional*. 1º Ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2007.

**Revistas:**

COSTA, Mário Luiz Oliveira da. *Lei complementar nº 118/2005: a pretendida interpretação retroativa acerca do disposto no art. 168, I do CTN*. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 115. Abril de 2005.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *A aplicação da lei complementar nº 118/05 no tempo: o problema das leis interpretativas no direito tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 116. Maio de 2005.

ROSSI, Júlio César. *Lei complementar 118/2005: Efeitos na prescrição e decadência dos tributos sujeitos a lançamento por homologação*. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 116. Maio de 2005.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. *O princípio da irretroatividade da lei tributária*. Revista Trimestral de Direito Público. 15:13/23.

**Acesso em meio eletrônico:**

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Irretroatividade da lei . Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 66, jun. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4190>>. Acesso em: 08 Set. 2010.

UELZE, Hugo Barroso. TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. *A lei e a redução de prazo para a restituição de tributos*. Consultor Jurídico, 21 de março de 2005. Disponível em: <[http://conjur.estadao.com.br/static/text/33663?display\\_mode=print](http://conjur.estadao.com.br/static/text/33663?display_mode=print)>. Acesso em: 21 de Nov. de 2010.

**Legislação:**

BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, Distrito Federal, pub. 27 de out. de 1966.

BRASIL, Decreto-lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942. Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. *Diário Oficial da União*, de 9 de Setembro de 1942.

BRASIL, Lei Complementar nº 118 de 9 de Fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. *Diário Oficial da União*, Brasília, Distrito Federal, pub. 09 de fev. de 2005.

BRASIL, Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. *Diário Oficial da União*, Brasília, Distrito Federal, pub. 09 de fev. de 2005.

Código Tributário Nacional Interpretado/ Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Brasília: Ed. Saraiva, Gabinete da Revista, 1995.